

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1273/2024-T

Tema: IRS- Mais - Valias – Alínea a) do n.º 1, do artigo 10.º do CIRS- Alienação por contrato de compra e venda de bens compreendidos em herança indivisa.

SUMÁRIO:¹

I-Enquanto a herança permanecer indivisa, cada herdeiro é titular de um direito abstrato a uma fração ideal da herança, sem qualquer direito real sobre bens específicos;

II-A partilha é o momento que atribui aos herdeiros direitos plenos sobre bens concretos e individualizados;

III-A alienação do quinhão hereditário corresponde à transmissão de uma posição jurídica global na herança indivisa e não de direitos reais sobre bens concretos;

IV-A alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do CIRS, faz subsumir na sua alçada a alienação de direitos reais sobre imóveis e não sobre a alienação do quinhão hereditário, por este não ser qualificado como um direito real sobre bens específicos. Assim, a cessão de quinhão hereditário não está sujeita à tributação em sede de IRS por mais-valias;

V-A utilização de escritura pública de compra e venda, que identifica bens concretos e determinado, tende a demonstrar uma intenção clara de alienar a quota-parte de um imóvel específico, caracterizando-se como operação sujeita em sede de mais-valias;

¹ Pelas razões de que se dará conta infra, optou-se *data venia*, pelo sumário constante do processo arbitral tributário n.º 1274/2024, de 2025-04-01.

VI- A essência da transmissão sub judicio reflete a venda de bens concretos e não a cessão de quinhão hereditário, sendo esta qualificação decisiva para enquadrar a transmissão aqui em causa como sujeita a tributação em sede de IRS, em conformidade com o disposto na alínea a) do nº1 do artº 10º do CIRS.

DECISÃO ARBITRAL

I.RELATÓRIO

1.A..., titular do cartão de cidadão nº..., válido até 03/08/2031, titular do NIF nº..., divorciado, residente na Rua ..., nº ..., ..., ..., Lisboa (*doravante designado por Requerente ou Sujeito Passivo*) apresentou em 2024-12-02, pedido de constituição de tribunal arbitral tributária e de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2º, nº 1 alínea a) e 10º, nº 1, alínea a) e nº 2 todos do Decreto-Lei nº 10/2011 de 20 de Janeiro (*doravante designado por RJAT*) e da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, (*doravante designada por AT ou Requerida*), com vista à declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IRS nº 2024..., no valor de 9.197,72 €, com data limite de pagamento em 2024-09-02, com referência ao período compreendido entre 2023-01-01 a 2023-12-31.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral tributário foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente ao CAAD em 2024-12-04, e notificado à AT nesse próprio dia.

3. Nos termos e para os efeitos da alínea a) do nº 2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, e devidamente notificada às partes, nos prazos previstos, foi designado como árbitro o signatário que comunicou àquele Conselho a aceitação do encargo, no prazo

previsto no artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

4. As partes foram notificadas dessa designação não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b), na redação que lhes foi conferida pela Lei nº 66-B/2012 de 31 de Dezembro.

5. O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 2025-02-11, de acordo com o disposto na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redação que lhe foi conferida pelo artigo 228º da Lei nº 66/B/2012 de 31 de Dezembro.

6. Devidamente notificada para tanto, através de despacho arbitral de 2025-02.11, veio a AT, apresentar a sua resposta em 2025-03-12.

7. Em 2025-03-14 foi proferido, e inserido no Sistema de Gestão Processual do CAAD, o seguinte despacho;

“(...) CONSIDERANDO QUE:

- face aos articulados apresentados pelas partes, é patente que a, ou as questões a decidir se reconduzirão, fundamentalmente, a questões de direito, que,

- não foi apresentada prova testemunhal,

- não foi requerida a produção de qualquer prova adicional,

- não foram suscitadas exceções de que deva conhecer-se;

DECIDE-SE ao abrigo dos princípios da autonomia do tribunal na condução do processo, da celeridade, da simplificação e formalidades processuais (artigo 16º, alíneas c) e e) e artigo 19º, nº 1 e 29º nº 2 do RJAT,

1-dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 28º do RJAT,

2-dispensar a apresentação de alegações escritas,

3-indicar como prazo limite para a prolação da decisão arbitral e sua notificação às partes, o termo do prazo fixado no artigo 21º, nº 1 do RJAT, devendo o

3.

Requerente, no prazo de dez dias a contar da notificação do presente despacho proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente.

4.À luz do princípio da colaboração (artigo 7º do Código de Processo Civil), convidam-se as parte a remeter ao CAAD cópias dos respectivos articulados em formato editável (“word”), com vista a facilitar a tarefa de elaboração da decisão final, no que especialmente respeita à matéria de facto”.

8. Em 2025-04-07 a AT veio requerer a junção aos autos, de cópia da decisão arbitral nº 1274/2024-T proferida sob a égide do CAAD em 2025-04-11.

II.QUESTÃO A DECIDIR

A questão central que cumpre apreciar e decidir reconduz-se em saber se a transmissão do imóvel aqui em causa, configura uma cessão do quinhão hereditário (excluído de tributação em sede de IRS) ou se configura um acto de alienação onerosa do direito de propriedade tributável em sede de IRS, de conformidade ao disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do CIRS.

III.POSIÇÃO DAS PARTES

- Posição do Requerente

O Requerente sustentou a procedência do pedido de pronúncia arbitral com base nos seguintes argumentos, que se sintetizam, e que se mencionam, fundamentalmente por transcrição;

- É entendimento pacífico da doutrina e da jurisprudência que “enquanto a herança se mantiver indivisa, cada herdeiro é titular de um direito a uma quota de uma massa de bens que constitui um património autónomo e não um direito individual

4.

sobre cada um dos bens que a integram”, cfr Acórdão do STJ, de 07/05/2009-Processo nº 08B3572,

- Só com a partilha é que o herdeiro é considerado sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos cfr artigo 2119 do CC,

-Não obstante cada um dos herdeiros tenha desde a abertura da sucessão direito a uma parte ideal da herança, é apenas com a partilha que esse direito se concretiza tornando certos determinados bens que couberem ao herdeiro,

-Só após a partilha é que o herdeiro se torna titular dos direitos que por ela lhe couberem,

- No caso dos autos não obstante a escritura ser denominada de compra e venda, o que foi alienado foi o direito ao quinhão hereditário pelo que o que se transmitiu foi como se refere no Ac do STJ de 09.02.2012 – Pro. 2752/07.8TBTVD:L1.S1; “um direito abstractamente considerado e idealmente definido, como expressão patrimonial ainda incerta e cujas demarcação e abrangência também se patenteiam inseguras,

-Não ocorreu, portanto, uma alienação de imóvel concretamente identificado, até porque só com a realização da partilha é possível estabelecer a titularidade do direito de propriedade sobre tal imóvel,

-No caso dos autos, como se referiu, sob o título errático de compra e venda, com a cessão foi transmitido o direito ao quinhão hereditário pelo que o que se transmite é como se refere no citado Ac, do STJ de 09-02.2012- Pro. 2752/07.8TBTVD.L1.S1, “um direito abstractamente considerado e idealmente definido como expressão patrimonial ainda incerta e cuja demarcação e abrangência também se patenteiam inseguras”

-Não existiu qualquer alienação de imóveis concretamente identificados porque só com a realização da escritura partilha seria possível estabelecer a titularidade do direito de propriedade sobre tais imóveis,

- Donde se conclui, em suma, que “*O art. 10º, 1 a) do CIRS não se aplica a negócio jurídico de alienação do direito a quinhão hereditário constituído por imóvel, pois não integra o conceito de alienação onerosa do direito real sobre imóveis*”., cfr sumário da decisão do CAAD no processo nº 301/2024-T, (...)

Encerra o Requerente o seu pedido de pronúncia arbitral, requerendo a anulação do acto de liquidação de IRS que subjaz dos presentes autos.

-Posição da Requerida

A Requerida sustentou a improcedência do pedido de pronúncia arbitral com base nos seguintes argumentos, que em brevíssima nota se sintetizam, e que de igual modo se mencionam, maioritariamente por transcrição;

- (...) o entendimento do Requerente constante do ponto 20. de que “Não ocorreu, portanto uma alienação de imóvel concretamente identificado, até porque só com a realização da partilha é possível estabelecer a titularidade do direito de propriedade sobre tal imóvel” (reiterado no ponto 25. do PPA) é contraditado pelos factos, pois tratou-se, efetivamente, de uma compra e venda.

- Isso mesmo se pode constatar no documento de suporte, que é uma “escritura de compra e venda”,

- E a escritura pública é um documento, idónea e com fé pública, o que determina que o seu teor é autêntico, demonstrativo que o ora Requerente vendeu

conjuntamente com os restantes herdeiros a sua quota parte da herança sobre aquele imóvel,

- Estamos, pois, perante a alienação de bens compreendidos em herança indivisa, a qual se acha abrangida pelo artigo 2091º, nº 1 do Código Civil. Com efeito, os direitos relativos à herança, incluindo a alienação dos bens que a integram, podem ser exercidos conjuntamente por todos os herdeiros,

-(..) a alienação da quota-parte no imóvel em causa não configura uma venda do quinhão hereditário, porquanto a venda ou “alienação de herança ou de quinhão hereditário (artigo 2124º do Código Civil) equivale à transmissão do direito sobre todos os bens da herança, o que significa que não poderão ser cedidos direitos sobre bens em concreto com exclusão de outros”,

- No caso presente, o ora Requerente não alienou uma universalidade de bens que compusessem a herança,

-Tendo o ora Requerente alienado o bem imóvel, mediante escritura de compra e venda, com a intervenção de todos os herdeiros, não se está perante uma venda do quinhão hereditário,

(...)

-O artigo 2130º do Código Civil, consagra o direito presencial na venda de quinhão hereditário e não na alienação/venda de bens compreendidos em herança indivisa,

- Tratando-se de uma herança indivisa, os herdeiros são titulares do direito a uma quota ideal até que procedam à partilha. Todavia esse facto não impossibilita a venda de bens determinados, que compõe e referida herança, desde que, nesse ato intervenham todos os herdeiros,

- No caso que está aqui em causa, verifica-se que foi alienado por todos os herdeiros, um imóvel, mediante contrato de compra e venda, e não foi vendido o quinhão hereditário sobre os bens da herança indivisa,

(...)

- Anteriormente à outorga da escritura de compra e venda, e como se pode constatar por leitura da mesma, houve um contrato-promessa de compra e venda com eficácia real do referido imóvel (e não de qualquer quinhão hereditário),

- Também facto de, da escritura de compra e venda, constar que se destina a revenda, indicia também que é um imóvel (e não uma universalidade) que está a ser objeto de transmissão.

(...)

-A alienação efetuada, por contrato de compra e venda, com identificação do bem alienado, configura uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sujeita a tributação, por se integrar no âmbito de incidência do artigo 10º, nº 1, alínea a) do Código do IRS.

Culmina a AT a sua resposta, pugnando pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, com as legais consequências.

IV.SANEAMENTO

a.O Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído, e é competente em razão da matéria, face ao disposto no nº 2, alínea a) do artigo 5º, nº 3, alínea a) e do artigo 6º, nº 3, alínea a) todos do RJAT;

b.O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado dentro do prazo de noventa dias, previsto no artigo 10º, nº 1, alínea a) do RJAT;

8.

- c. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, e estão regularmente representadas, em consonância com o disposto nos artigos 4º e 10º, nº 2, ambos do RJAT;
- d. O processo não enferma de nulidades;
- e. Não foram suscitadas quaisquer exceções de que deva conhecer-se;
- f. Inexiste qualquer obstáculo à apreciação da causa.

V. FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- a. O Requerente é juntamente com cinco irmãos, os seis únicos herdeiros de B..., conforme resulta do 3º § de fls 92 da escritura de compra e venda outorgada em 5 de dezembro de 2023, no Cartório da Dra. ...;
- b. Dos seis irmãos cinco resultam do casamento do Pai do Requerente em primeiras núpcias pelo que aos seis lhes cabe em herança em sexto de 75% da herança e ao irmão H..., identificado na escritura junta com o ppa., sob o documento nº 3, como único filho do segundo casamento, cabe igualmente um sexto de 75%, acrescido de 25% por pré falecimento de sua mãe C... (conforme documento nº 3 junto com o ppa);
- c. O pai do Requerente, juntamente com mais 7 irmãos 2 irmãs, é um dos herdeiros da herança de D... e E..., conforma resulta da escritura de habilitação de herdeiros datada de 17/11/1986, relativa ao falecimento do Avô paterno do Requerente em 20/03/1986 (cfr. documento nº 5 junto com o ppa);

-
- d.** Em 26/10/2002 faleceu a avó paterna do Requerente, conforme resulta da escritura de habilitação de herdeiros datada de 12/03/2003 (cfr. documento nº 6, junto com o ppa);
- e.** Por força das referidas heranças foi atribuído ao Requerente uma quota, ou quinhão hereditário, do prédio rústico, composto de terra a cultura, pastagem, pinhal, eucalipto e mato, sito no Lugar ..., limites do lugar de ..., da união das freguesias de ... (...), ... e ..., concelho de Gondomar, inscrito na respetiva matriz rústica sob o artigo ..., descrito na conservatória do registo predial de Gondomar sob o número três mil e quarenta e quatro (...)- ..., prédio registado definitivamente em comum e sem determinação de parte ou direito, conforme resulta da escritura de compra e venda, outorgada em 5 de dezembro de 2023, no cartório da Dra. ..., notária na cidade do Porto, na ..., ..., exarada a folhas 83 a 94 verso do livro 8C (conforme documento nº 3 junto com o ppa);
- f.** Requerente, em 2024-05-24 procedeu à entrega da declaração modelo 3 de IRS, respeitante ao ano de 2023, a que veio a caber o número de identificação nº ...-... tendo inscrito no Anexo G, - quadro 4- as mais valias no montante de 51.250,00 € no campo respeitante a “alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis”;
- g.** Com data de 2024-12-02, o Requerente apresentou junto do CAAD pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.
- h.** Em 2025-04-07 a Requerida juntou aos autos, cópia de decisão arbitral, correspondente ao processo nº 1274/2025, de 01 de Abril de 2025,
- i.** Com data de 2025-04-07 foi proferido despacho arbitral no sentido da notificação ao Requerente para se pronunciar sobre a referida junção.
- j.** Decorrido o prazo aí indicado para tanto, o Requerente não se pronunciou.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão da causa, inexistem factos que tenham sido considerados como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto dada como provada e não provada.

Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão, de discriminar a matéria provada da não provada [cfr, artº 123º, nº 2 do CPPT, e nº 3 do artigo 607º do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT].

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções da(s) questão (questões) de direito [cfr., artigo 596º do CPC, *ex vi* artigo 29, alínea e) do RJAT].

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o tribunal baseia a sua decisão em relação às provas produzidas na sua convicção tomada a partir do exame de avaliação que faz dos meios de prova aportados ao processo, de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas (cfr, artigo 607º, nº 3 do CPCivil, na redação que lhe foi conferida pela Lei nº 43/2013, de 26 de Junho),

Somente quando a força probatória de certos meios de prova se encontra pré-estabelecido por lei (v.g., a força probatória dos documentos autênticos (cfr.,

artigo 371º, nº 3 do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

No caso concreto, não se deram como provados, nem como não provados, as alegações produzidas pelas partes, e apresentadas como factos consistentes em afirmações conclusivas, insusceptíveis de prova, e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto supra consolidada.

VI. DO DIREITO

-nota preliminar

Por razões de economia processual, e fundamentalmente, tendo em vista a uniformidade da jurisprudência (artigo 8º, nº 3 do Código Civil), proceder-se-á, nesta sede, *data venia*, a remissão substancial (com as eventuais e necessárias adaptações) para a recente, douta e laboriosa decisão arbitral proferida no âmbito do processo nº 1274/2024-T de 01 de Abril de 2025 (Fernando Marques Simões) sob a égide do CAAD, sem prejuízo da não utilização de aspas para delimitação/ identificação das transcrições, para facilidade de leitura.

Para além de nos revermos *in totum* quanto à douta motivação e sentido decisório, é de assinalar que no referido processo (nº 1274/2024-T) e no presente, as questões de facto e de direito são absolutamente idênticas, diferindo apenas quanto à identidade das sujeitos peticionantes e valores da liquidação de IRS de cada um deles.

Assim sendo:

(...)

-nos presentes autos cumpre decidir se a alienação do prédio em causa, efetivada por escritura pública de compra e venda, configura uma “alienação de direitos reais sobre bens imóveis” para efeitos do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS que estatui: “Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de: a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário; (...)”.

-Começamos, então, por explicitar o posicionamento da jurisprudência sobre esta matéria, seguindo de perto a decisão arbitral tirada no processo n.º 247/2022-T que pode ser lida *in*

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DE SC&listPage=4&id=6821 .

-Os tribunais vêm reiterada e uniformemente decidindo no sentido que resulta do sumário que a seguir se transcreve e prolatado na decisão arbitral acima melhor identificada: “[A]s mais-valias resultantes da alienação do direito ao quinhão hereditário constituído por imóveis não se encontram abrangidas pela norma de incidência do artigo 10º, nº 1, alínea a) do CIRS, por não integrar o conceito de alienação onerosa do direito real sobre bens imóveis, uma vez que não é transmitido um direito real sobre os bens da herança, mas “um direito abstratamente considerado e idealmente definido” de uma quota-parte na herança ilíquida e indivisa.”

-A dado passo da fundamentação jurídica daquela decisão arbitral e a propósito do **conceito e natureza jurídica do quinhão hereditário**, identificando-se, ademais, sobeja jurisprudência emanada do STA e STJ onde se respalda tal decisão, diz-se o seguinte: “[R]esulta claro que não há, nem pode haver, uma

transmissão onerosa ou gratuita de “bens concretos e determinados integrantes da herança enquanto esta permanecer indivisa” (cfr. CAAD, Processo n° 627/2017-T). Neste sentido, veja-se o acórdão do STJ de 30.01.2013, proferido no proc.º 1100/11.7TBABT, no qual se lê: “I – Tanto a Jurisprudência, como a mais balizada doutrina da especialidade, apontam decisivamente no sentido de que só se pode dividir os bens da herança de que se seja proprietário, ou seja, que tenham sido atribuídos aos herdeiros em partilha previamente realizada. II – A ratio de tal solução é muito simples: é que, até à partilha, os coherdeiros de um património comum, adquirido por sucessão “mortis causa”, não são donos dos bens que integram o acervo hereditário, nem mesmo em regime de compropriedade, pois apenas são titulares de um direito sobre a herança (acervo de direitos e obrigações) que incide sobre uma quota ou fracção da mesma para cada herdeiro, mas sem que se conheça quais os bens concretos que preenchem tal quota. III - É pela partilha(...) que serão adjudicados os bens dessa universalidade que é herança e que preencherão aquelas quotas. Por isso, assim se ponderou no aresto deste Supremo Tribunal, de 04.02.1997 supra citado: “A compropriedade pressupõe um direito de propriedade comum sobre uma coisa ou bem concreto e individualizado, ao invés do que sucede na contitularidade do direito à herança que recai sobre uma universalidade de bens, ignorando-se sobre qual ou quais deles o direito hereditário se concretizará”. (...).” Em conclusão, considerando que “um quinhão hereditário não se traduz num direito de propriedade sobre bens determinados” (CAAD, Processo n° 627/2017-T), pela alienação de quinhão hereditário indiviso transfere-se para o adquirente o direito de quinhão em causa e não um direito de propriedade sobre um bem concreto e individualizado.”

-É entendimento pacífico da doutrina e da jurisprudência (e a título meramente exemplificativo indicamos aqui, naquele sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 0975/09, de 25.11.2009), o que sustenta que enquanto a herança se mantiver indivisa, cada herdeiro é titular de um direito a uma quota de uma massa de bens, que constitui um património autónomo e não um direito individual sobre cada um dos bens que a integram.

-Nesta conformidade, só com a partilha é que o herdeiro se torna pleno titular dos bens ou direitos que por ela lhe couberem. Só a partir da concretização da partilha o herdeiro passa a dispor dos bens que lhe foram atribuídos em resultado da partilha e não de quaisquer outros bens que pudessem ter integrado o acervo hereditário. E, ainda que a herança seja constituída por bens imóveis, só com a partilha o herdeiro passa a ser titular do direito de propriedade (singular ou em compropriedade) sobre eles e nessa qualidade a poder exercer os direitos correspondentes.

-No Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo n.º 09A0635, de 21.04.2009, igualmente se defende que os herdeiros são apenas titulares de um direito à herança, ou seja, apenas titulares de uma universalidade de bens ou direitos, ignorando-se sobre que bens ou direitos irá recair esse direito à herança e se haverá lugar à compensação dos demais herdeiros em tornas. Enquanto a herança se mantiver em estado de indivisão, nenhum dos herdeiros tem direitos sobre bens certos e determinados, nem um direito real sobre os bens em concreto da herança, nem sequer uma quota-parte em cada um.

-Adequado se mostrando retirar a seguinte asserção: até à partilha os herdeiros são titulares do direito a uma fração ideal (o quinhão hereditário) do conjunto que é o acervo hereditário e não de uma quota-parte concreta sobre cada um dos bens ou direitos que compõem a herança.

-A partilha põe termo à comunhão hereditária e só após a partilha é que o herdeiro se torna pleno titular de direitos sobre os bens que integram a herança e que por ela lhe couberam.

-Já quanto à **transmissão do quinhão hereditário** diz-se a dado passo da decisão arbitral que vimos seguindo de perto: “[A] transmissão do quinhão hereditário da herança quando integrada por bens imóveis, como é o caso, é distinta da alienação do direito de propriedade que o proprietário ou o comproprietário detêm sobre bens imóveis. A situação em causa não se enquadra no art.º 10º, n.º 1, alínea a) do CIRS, isto porque, no caso em apreço, não ocorreu uma transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis. (...) A Requerente, “enquanto titular de um direito a quinhão da herança líquida e indivisa, nunca teve, na parte que lhe cabia, o gozo “de modo pleno e exclusivo dos direitos de uso, fruição e disposição” dos bens da herança, isto é, não teve um direito de propriedade sobre os bens da herança, incluindo os imóveis em apreço (artigo 1305.º do CC). O que a Requerente detinha, por morte da sua mãe, era um direito a quinhão na herança líquida e indivisa, aberta por óbito de C... e de D..., mas tal direito não lhe conferia qualquer direito de propriedade sobre os bens da herança. Enquanto a herança se mantiver indivisa, cada herdeiro é titular de um direito a uma quota de uma massa de bens que constituiu um património autónomo e não um direito individual sobre cada um dos bens que a integram.” (...). Resulta claro do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do CIRS que a norma de incidência tributária incide sobre a “alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis” e não sobre o direito ao quinhão hereditário, o que significa que a sua alienação em causa não está sujeita a tributação em sede de mais-valias no âmbito do IRS. Este entendimento é, aliás, acompanhado pela jurisprudência. No caso em apreço, com a cessão de quinhão hereditário transmite-se o direito ao

quinhão hereditário, isto é, “um direito abstractamente considerado e idealmente definido”, conforme decorre do acórdão do STJ de 09.02.2012 - Proc. 2752/07.8TBTVD.L1.S1. Só com a realização da partilha é que se pode estabelecer a titularidade do direito de propriedade sobre tais bens imóveis.”

-E finalmente quanto à questão de saber se a **cessão de quinhão hereditário integra o conceito de “alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóvel” para efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do CIRS** e não obstante já acima havermos levantado o véu sobre tal temática, indo no sentido de que tal cessão do quinhão hereditário não pode consubstanciar a alienação de direitos reais sobre bens imóveis e, por isso, não pode subsumir-se nas normas de incidência da categoria G do IRS, nomeadamente na aludida alínea a) do n.º 1 do art.º 10º do CIRS, refere-se na aludida decisão arbitral o seguinte: “[D]a análise do elemento literal do artigo 10.º, n.º 1 alínea a) do CIRS, não se inclui no seu âmbito de previsão a alienação onerosa de quinhão hereditário sobre herança constituída por imóveis, isto porque, no caso em apreço, não ocorreu uma transmissão de bens imóveis. (...) Uma vez que a norma de incidência tributária incide sobre a alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis (artigo 10.º, n.º 1 alínea a) CIRS) e não sobre o direito ao quinhão hereditário, não sendo o direito ao quinhão hereditário qualificado de direito real, a alienação desse direito não está sujeita à tributação em sede de mais-valias em IRS. O artigo 10.º, n.º 1 alínea a) do CIRS deve ser objeto de interpretação de acordo com o artigo 9.º do CC e o artigo 8.º n.º 1 da LGT que obsta a que sejam objeto de tributação factos que não estão expressamente previstos na norma de incidência (artigo 8.º, n.º 1 da LGT). Por conseguinte, não existindo no CIRS, nem em qualquer outro diploma legal, uma norma de incidência que sujeite a IRS as mais-valias decorrentes da alienação onerosa de quinhão hereditário sobre uma herança

líquida e indivisa com imóveis, não pode a AT interpretar a norma de incidência do artigo 10.º, n.º 1 alínea a) do CIRS no sentido de abranger as mais-valias decorrentes da alienação onerosa do direito a quinhão uma herança líquida e indivisa, ainda que esta contenha imóveis. Como foi aliás anteriormente referido, o direito de que os herdeiros são titulares é um direito a uma parte ideal sobre o conjunto da herança no seu todo e não sobre este ou aquele bem integrado no acervo hereditário. Assim, quando é transmitido o direito ao quinhão hereditário o que se transmite é, como se refere no Ac. do STJ de 09.02.2012 - Proc. 2752/07.8TBTVD.L1.S1, “um direito abstractamente considerado e idealmente definido, como expressão patrimonial ainda incerta e cujas demarcação e abrangência também se patenteiam inseguras”. (...).”

-Ademais, o ato de partilha também não cabe na norma de incidência em causa, uma vez que não há transmissão de direitos reais sobre bens imóveis entre os herdeiros. Nesse sentido veja-se o Acórdão do STA de 07.04.2021, prolatado no âmbito do Processo 077/17.0BEPDL.

-Acrescendo dizer que a alienação de um direito tem subjacente a legítima propriedade desse direito.

-Isto dito, importa agora aferir se a transmissão aqui em causa configura uma cessão do quinhão hereditário e, como visto, excluída de tributação em sede de IRS ou se, ao invés, configura ato de alienação do direito de propriedade sobre bem imóvel, sujeito a tributação em sede de IRS por subsunção na alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do CIRS.

Vejam,

-A venda de bens da herança ou a cessão do quinhão hereditário encontra-se regulada pelo artigo 2124.º do Código Civil, que estabelece: “*A alienação de herança ou quinhão hereditário está sujeita às disposições reguladoras do*

negócio jurídico que lhe der causa, salvo o preceituado nos artigos seguintes”.

Este dispositivo confirma que tanto a herança como o quinhão hereditário podem ser transmitidos, **mas sem especificar bens concretos.**

Por outro lado, o art.º 2128.º do Código Civil, determina que o adquirente da herança ou do quinhão hereditário sucede nos bens, direitos e encargos compreendidos na herança ou no quinhão hereditário de forma global, **o que reforça a ideia de uma transmissão do conjunto, sem individualização de bens concretos.**

-Ademais, o art.º 2130.º do Código Civil, estabelece o direito de preferência dos co herdeiros na alienação de quinhão hereditário a terceiros, um regime especial que reflete a natureza indivisível do quinhão enquanto parte da universalidade da herança.

-Finalmente, o art.º 2091.º do Código Civil, discorre sobre o **exercício conjunto dos direitos relativos à herança indivisa**, permitindo, é certo, **a alienação de bens específicos da herança, mas exigindo o consentimento de todos os herdeiros.**

-Por aplicação conjugada das referidas normas, pode intuir-se que a alienação de herança ou quinhão hereditário **pode abranger a herança como um todo** e aceite pelo único herdeiro ou pelo conjunto de todos os co-herdeiros; bem como a alienação de uma parte da herança (quinhão hereditário) atribuída a um ou mais co-herdeiros.

-Nessa conformidade, vem a doutrina defendendo que a cessão de quinhão hereditário não implica a individualização de bens ou direitos concretos, mas sim **a transmissão de uma posição global no conjunto indivisível que constitui a herança.** Com interesse para a dilucidação desta questão, vejam-se os ensinamentos de Pires de Lima e Antunes Varela, *in* “Código Civil Anotado”,

Volume VI (Reimpressão, Coimbra Editora), pág. 203, onde abordam os pressupostos essenciais para a alienação da herança ou do quinhão hereditário e onde enfatizam o seguinte: *i)* A alienação do quinhão hereditário ocorre sobre a posição jurídica global na herança, e não sobre bens específicos; *ii)* Para que isso ocorra, é essencial que a herança tenha sido aceite e que não tenha havido partilha, destacando-se a indivisibilidade do quinhão até o momento da partilha, fundando-a no regime jurídico que decorre do estatuído nos art.ºs 2124.º e seguintes do Código Civil.

-Aqueles insignes autores, na análise que ali empreendem, sublinham/enfocam dois pressupostos essenciais para que ocorra a cessão de quinhão hereditário: *i)* a aceitação da herança pelos herdeiros e *ii)* a ausência de partilha, ou seja, defendem que a alienação da herança ou do quinhão hereditário, está na dependência da verificação de dois pressupostos essenciais: a herança deve estar aceite e não partilhada.

-É este o quadro normativo e doutrinário que, incontornavelmente, permite distinguir alienação de herança ou quinhão hereditário da alienação de bens concretamente identificados.

-Prosseguindo na dilucidação sobre se a transmissão aqui em causa configura uma cessão do quinhão hereditário e, como visto, excluída de tributação em sede de IRS ou se configura ato de alienação do direito de propriedade sobre bem imóvel, sujeito a tributação em sede de IRS por subsunção na alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do CIRS.

-O Requerente sustenta que a escritura teria sido denominada “compra e venda” **por erro**, sendo, na verdade, uma alienação do direito ao seu quinhão hereditário. Segundo essa linha de raciocínio, não haveria a venda de um imóvel determinado,

o que, em tese, a faria afastar-se da incidência das mais-valias por impossibilidade de subsunção na alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do CIRS.

-Já a Requerida defende que, pelo simples facto de o documento que titulou a transmissão ser uma escritura pública, com todas as formalidades necessárias, o seu teor deve ser considerado autêntico e vinculante. Além disso, argumenta que a venda de um quinhão hereditário – no sentido de alienar o conjunto universal dos bens da herança – não se confunde com a transmissão da quota-parte de um bem concreto. Ou seja, como os herdeiros venderam apenas a sua participação sobre o imóvel (que é um bem determinado) e não a totalidade dos bens da herança, caracteriza-se tal operação como uma típica compra e venda, sujeita a imposto em sede de mais-valias em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do CIRS.

-Face ao dissídio, o Tribunal Arbitral Singular entende, diga-se desde já e como posição de princípio, que a interpretação que prevalece, com respaldo até no entendimento consolidado nas decisões arbitrais tiradas nos Processos n.ºs 176/2017-T e 862/2023-T, é o defendido pela Requerida, ou seja, a operação *sub judicio* deve ser considerada uma compra e venda da quota-parte do imóvel e, portanto, sujeita a tributação em sede de mais-valias, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do CIRS.

-É que o instrumento utilizado – a escritura pública de compra e venda – é documento autêntico, dotado de fé pública, sendo, por isso, essencial na formalização de negócios jurídicos que exijam segurança e autenticidade. Nos termos do artigo 371.º, n.º 1 do Código Civil, a escritura pública tem força probatória plena quanto aos factos que o notário certificou como tendo ocorrido na sua presença, conferindo presunção de veracidade ao teor do documento. Este princípio da autenticidade assegura que o conteúdo da escritura pública reflete de

forma vinculativa a vontade das partes que nela intervêm, **salvo demonstração em contrário com elementos de prova robustos que consigam abalar essa presunção.**

-No caso concreto, a escritura pública de compra e venda identifica de forma clara e precisa o bem transmitido, descrevendo-o com todos os elementos necessários, como sejam, os elementos registrais, a respetiva localização e características. Tal individualização reforça o caráter inequívoco da transmissão do bem imóvel, afastando a possibilidade de interpretação de que se tratou da cessão de um quinhão hereditário.

-Adicionalmente, diga-se que o uso da terminologia “compra e venda” naquele instrumento, bem como a descrição exata do bem e do preço ajustado, faz sobressair que as partes pretenderam realizar uma transmissão de um bem concreto e não a transmissão de uma posição jurídica abstrata sobre a herança.

-É importante destacar que o princípio da fé pública atribuído à escritura pública impede que os argumentos que alegam erro ou incorreção na qualificação do negócio prevaleçam, **a menos que sejam acompanhados de provas contundentes que os sustentem.** Nessa conformidade, o documento goza de força probatória plena, devendo ser presumido autêntico e representativo da real intenção das partes. Essa intenção, no caso analisado, está expressamente dirigida à venda de um bem imóvel específico, e não à alienação de um direito abstrato ao quinhão hereditário.

-E assim sendo, se os herdeiros optaram por formalizar a transmissão por esse meio, o Tribunal não pode deixar de presumir que a operação *sub judicio* teve por objeto específico a transferência da quota-parte do imóvel e já não a transmissão do quinhão hereditário do aqui Requerente.

-Não podendo olvidar-se que segundo o art.º 2124.º do Código Civil, a alienação do quinhão hereditário implica **a transmissão do conjunto de bens que o compõem**, donde, no caso em apreço, os herdeiros (e em particular o aqui Requerente) **não alienaram a totalidade dos bens da herança**, mas sim, especificamente, a sua fração relativa a um imóvel determinado.

-Assim sendo, para o Tribunal a transmissão aqui em causa não pode consubstanciar uma alienação de “quinhão hereditário” (o que, de acordo com o art.º 2124.º do Código Civil, envolveria **a transmissão universal dos bens que compõem a herança**), mas sim a venda, de forma individualizada, da quota concreta detida pelo Requerente e que recai sobre o imóvel. No caso em análise, os herdeiros não alienaram a universalidade dos bens que compunham a herança (não há evidência em sentido contrário nos autos), mas sim, especificamente, a quota referente a um imóvel determinado. Essa individualização do bem e a utilização do instrumento de transmissão consubstanciado na escritura de compra e venda não podem deixar de ter peso decisivo para a qualificação da operação.

-Isto dito, meridianamente se conclui, aliás, com respaldo no entendimento que já fora sedimentado na jurisprudência e pela interpretação dos requisitos legais acima traçados, que a Requerida tem razão ao enxergar a operação como uma venda real de direito sobre um imóvel determinado e não como alienação de um quinhão hereditário, já que qualificar a operação como tal não faria *jus, como visto*, à dinâmica prática e formal do negócio, uma vez que se vendeu uma parte identificada de um ativo e não a universalidade da herança. O tribunal, ponderado este argumento esgrimido na Resposta pela Requerida, aceita-o sem reservas.

-Adequado se mostrando ainda dizer que mesmo em situações de indivisão da herança, existe um regime jurídico claro que regula a imputação de rendimentos aos herdeiros de acordo com as respetivas quotas hereditárias. Tal abordagem

demonstra como, **independentemente da ausência de partilha**, os rendimentos da alienação podem ser apurados e atribuídos aos respetivos herdeiros. Aliás, a este propósito e acompanhando a Requerida, faz o Tribunal notar que, embora a herança não tenha sido objeto de partilha, tal circunstancialismo não impede a imputação dos rendimentos resultantes da alienação aos herdeiros. A legislação aplicável (acima sobejamente explicitada) prevê que, mesmo em situações de contitularidade (que não de compropriedade), seja determinada a quota hereditária correspondente a cada titular, permitindo a correta atribuição dos rendimentos gerados (o que não é aqui sequer controvertido, já que a AT aceitou a expressão do rendimento que está no Anexo G da declaração apresentada pelo aqui Requerente – Cf. ponto **I**) do probatório). Assim, a indivisão da herança, por si só, não poderia jamais constituir obstáculo à identificação e tributação proporcional de cada herdeiro pelos rendimentos auferidos, tal como parece advogado pelo Requerente e na interpretação do Tribunal não pode colher.

-Diante do exposto, e considerando as decisões arbitrais invocadas que reforçam a posição de que a formalização por escritura pública de compra e venda demonstra a vontade inequívoca de transmitir a participação sobre um imóvel (e não apenas um quinhão hereditário de forma abstrata), não podem deixar de se acolher os robustos argumentos jurídicos e técnicos que sustentam a afirmação de que a operação *sub judicio* se encontra sujeita a tributação em sede de mais-valias por subsunção na alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do CIRS.

-É certo que o Requerente também invoca jurisprudência a favor da sua tese. Por todos refiram-se: **i)** o Acórdão do STJ de 07.05.2009, Processo n.º 08B3572; **ii)** o Acórdão da Relação do Porto de 04.03.2002, Processo n.º 0151906; **iii)** os Acórdãos da Relação de Lisboa de 12.06.96, Processo n.º 1936 e de 26.11.96, processo n.º 740; **iv)** o Acórdão do STJ de 09.02.2012, Processo n.º

2752/07.8TBTVD.L1.S1; *v)* Acórdão do STJ de 21.04.2009, Processo n.º 09A0635; *vi)* e, finalmente, o Acórdão do STA de 28.01.2005, Processo n.º 0450/14. Contudo e não obstante, apesar dessa invocação, a linha jurisprudencial ali traçada deve ser analisada no contexto concreto de cada decisão. *In casu*, a questão central girava em torno da natureza da transmissão formalizada na escritura pública. A controvérsia estava em saber se se tratou, de facto, de uma alienação de uma quota de um imóvel individualmente identificado (o que implicaria a incidência de mais-valias), ou se teria sido a transmissão de um quinhão hereditário, cuja venda, segundo a mais adequada interpretação, como visto, teria de envolver **a totalidade dos bens do acervo hereditário e não só parte deles.**

-Particularizando agora a análise à decisão do STA tirada no Acórdão de 28.01.2005, Processo n.º 0450/14, diga-se que ele é frequentemente citado em situações que envolvem distinções entre a alienação do quinhão hereditário e a transmissão de bens concretamente identificados. Essa decisão, em função da interpretação que o Tribunal faz do seu contexto, favorece a tese de que a simples designação do negócio como “compra e venda” não é suficiente para afastar a natureza de transmissão do quinhão hereditário, principalmente se a intenção das partes e os elementos do caso indicarem isso. Ora, parece ser este o *iter* percorrido pelo Requerente ao longo dos argumentos expendidos no seu PPA, ou seja, com respaldo nele, parece o Requerente querer uma diferente qualificação jurídica do negócio firmado e também se pode descortinar uma diferenciada intenção das partes ali envolvidas que ao invés da celebração de uma típica compra e vende pretenderiam uma efetiva alienação dos respetivos quinhões hereditários, donde, uma diferente intenção das partes naquele negócio. O STA, naquele acórdão, não

deixou de argumentar (o que aqui se acompanha) que **a essência do negócio deve prevalecer sobre a forma como foi documentado.**

-Assim, não custa a aceitar que a decisão do STA de 28.01.2005, tirada no Processo n.º 0450/14, podia, de facto, apresentar-se como um precedente tendente a fundamentar a posição do Requerente. Contudo e não obstante, a aplicação dessa jurisprudência ao caso concreto **sempre estaria dependente da análise de outros elementos formais e probatórios**, como sejam, v.g., a redação da escritura e o comportamento e vontade ali expressa pelas partes envolvidas. E ponderados esses aspetos, não pode o tribunal deixar de concluir no sentido de que tendo os herdeiros formalizado a transmissão por meio de uma escritura de compra e venda, utilizaram um instrumento que se destina a identificar concretamente o objeto da negociação que, neste caso, era a alienação da quota-parte do imóvel de cada herdeiro e não o da transmissão do respetivo quinhão hereditário.

-A transmissão de um bem concretamente identificado refere-se à alienação de um ativo individualmente determinado com indicação de dados registrais, localização, descrição específica, etc.. Nesse caso, o objeto da negociação é claro e delimitado, e não há dúvida sobre que bem ou direito real está e ser transferido. O conteúdo do documento que consubstancia a escritura pública aponta para uma venda efetiva de uma quota de um bem identificado. Diz-se a dado passo da referida escritura: **i)** “[Q]ue no dia vinte e seis de Maio de dois mil e vinte e três foi celebrado entre eles um contrato promessa de compra e venda com eficácia real, **sem** ter havido **tradição**; **ii)** “[Q]ue pela presente escritura, e pelo preço de quatro milhões e cem mil euros (4.100.000,00 Euros), já recebido, enquanto únicos titulares do prédio abaixo melhor identificado, vendem à representada do segundo outorgante “F...”, a dita “G..., LDA”, livre de quaisquer ónus ou encargos, o seguinte: *Prédio rústico, composto de terra a cultura, pastagem,*

eucalipto e mato, sito no lugar ... limites do lugar ..., da união das freguesias de ... (...),... e ..., concelho de Gondomar, inscrito na respetiva matriz rústica sob o artigo ..., com o valor patrimonial tributário de €3.984,64, descrito na Conservatória do registo Predial de Gondomar sob o número ... (...)-(...)-...(...). iii)

“[Q]ue, em nome da sua representada [G..., LDA], aceita a presente venda nos termos exarados e que destina o imóvel ora adquirido a **revenda**.”

-Constatando-se, assim, que o título de “compra e venda”, emitido por escritura pública, descreve de maneira inequívoca o imóvel (com sua identificação registral, localização e demais elementos objetivos), sendo que, isso tende a demonstrar que a intenção era transmitir um bem específico e não apenas o “direito” abstrato ao quinhão.

-O Tribunal entende que tal escritura, em face dos elementos acima transcritos, reforça, incontornavelmente, o caráter individualizado da transmissão, sendo que o Requerente não trouxe para os autos qualquer elemento de prova que o infirmasse, tal como está dito no ponto desta peça reportado à matéria de facto dada como não provada.

-A análise ao documento que titula o negócio transmissivo exige verificar se, na prática, as partes demonstraram a intenção de vender a totalidade dos direitos relativos à herança ou apenas a participação sobre um bem específico. Se os herdeiros (ou a herança) reservaram para si outros bens (ou uma parte deles) ou se a transação se limitou a um “direito real” sobre um dos ativos, isso evidencia estarmos perante uma transmissão individualizada.

-Por vezes, pode acontecer denominarem as partes o negócio como “venda de quinhão hereditário” (afastando a incidência de determinadas obrigações fiscais);

ou como “contrato de compra e venda”⁽²⁾). Porém, na interpretação que o julgador deve fazer e se os elementos probatórios coligidos nos autos (dados do imóvel, descrições, cláusulas que tratam de localização e identificação) indicarem, na prática, a transferência de um bem concreto, o caráter substancial decorrente desses elementos de prova deve prevalecer sobre a mera terminologia constante dos elementos probatórios que consubstanciaram a transmissão. A adequada interpretação não depende apenas da terminologia usada no instrumento usado (como “compra e venda” ou “venda de quinhão”), mas deve olhar para a realidade substancial dos elementos do negócio.

-E se o conteúdo do documento aponta para uma venda efetiva de uma quota de um bem identificado, como, efetivamente, aqui ocorre, o negócio transmissivo não pode deixar de se configurar, para fins fiscais, como uma operação sujeita a tributação em sede de mais-valias por subsunção na alínea a) do n.º 1 do art.º 1.º do CIRS e afirmamo-lo com respaldo na uniforme jurisprudência que vem sendo prolatada sobre esta matéria e que acima foi sobejamente identificada.

-Sem mais considerações, porquanto desnecessárias, improcedem, assim, as pretensões anulatórias do aqui Requerente, fundadas na alegada, mas não verificada, ilegalidade substantiva da liquidação de IRS n.º 2024... respeitante ao ano de 2023, da qual resultou o valor a pagar de 9.197,72 € € e ora colocada em crise.

VIII. DECISÃO

Face ao que vem de expor-se decide este Tribunal Arbitral Singular em;

² Como fez o Requerente e os seus co-herdeiros, dizendo aquele haver laborado em erro nessa denominação.

- (i) Julgar totalmente improcedente o pedido formulado pelo Requerente;
- (ii) Condenar o Requerente no pagamento das custas do processo.

IX. VALOR DO PROCESSO

De conformidade ao estabelecido nos artigos 296º, nºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei 42/2013, de 26 de Junho, 97º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e artigo 3º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 9.197.72 € (*nove mil cento e noventa e sete euros e setenta e dois cêntimos*), correspondente ao valor indicado pelo Requerente e não impugnado pela Requerida.

X.CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº1,22º, nº 4 do RJAT, e artigos 3º e 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem, e Tabela I a este anexo, fixa-se o montante de custas em 918,00 € (*novecentos e dezoito euros*) a ser suportado pelo Requerente.

NOTIFIQUE

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29º, nº 1, alínea e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco, e revisto pelo árbitro.

[A redação da presente decisão rege-se pela grafia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que respeita às transcrições efectuadas.]

Vinte e cinco de Junho de dois mil e vinte e cinco

O árbitro

(j. coutinho pires)